

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Definisi dan Klasifikasi Aset Tak Berwujud

PSAP 14 paragraf 5 mendefinisikan aset tak berwujud (ATB) adalah “aset non keuangan yang dapat diidentifikasi dan tidak mempunyai wujud fisik serta dimiliki untuk digunakan dalam menghasilkan barang atau jasa atau digunakan untuk tujuan lainnya termasuk hak atas kekayaan intelektual.”

Berdasarkan definisi tersebut Ardhanti (2022) menjelaskan bahwa aset tak berwujud harus memiliki nilai yang terukur dan dapat dikuantifikasi. Selain itu, aset tak berwujud tersebut harus dikuasai oleh pemiliknya agar manfaat ekonomi yang dihasilkan atas penguasaan itu dapat diperoleh sepenuhnya. Manfaat ekonomis yang dimaksud dapat berupa efisiensi pengeluaran dengan adanya optimalisasi belanja ataupun pendapatan negara bukan pajak yang dihasilkan atas penjualan aset tak berwujud.

2.1.1 Klasifikasi Aset Tak Berwujud

Dalam PSAP nomor 14 aset tak berwujud yang dimiliki oleh pemerintah dapat dibedakan berdasarkan jenis sumber daya, cara perolehan, dan masa manfaat. Berdasarkan sumber daya terdiri atas 6 jenis yaitu; *software* komputer yang merupakan bagian terpisahkan dari *hardware*, lisensi dan *franchise*, hak paten dan

hak cipta, hasil kajian/pengembangan yang memberikan manfaat jangka panjang, aset tak berwujud yang mempunyai nilai sejarah/budaya, dan aset tak berwujud dalam pengerjaan. Berdasarkan cara perolehannya, aset tak berwujud juga dibedakan atas 6 sumber yaitu: pembelian kepada pihak ketiga, pengembangan secara internal, pertukaran tidak dengan uang, kerjasama, donasi/hibah, warisan budaya/sejarah. Berdasarkan masa manfaat, aset tak berwujud hanya dibedakan menjadi dua yaitu; umur masa manfaat terbatas dan tak terbatas.

2.2 Kriteria Aset Tak Berwujud

Suatu aset dapat dikategorikan sebagai aset tak berwujud jika telah memenuhi kriteria aset tak berwujud, adapun kriterianya yaitu; dapat diidentifikasi, dikendalikan, dikuasai atau dimiliki entitas, dan kemungkinan besar manfaat ekonomi masa depan dapat mengalir kepada entitas. Masing-masing kriteria tersebut dapat diuraikan dibawah ini.

1. Dapat diidentifikasi

Kriteria dapat diidentifikasi dimaknai bahwa aset tak berwujud dapat dipisahkan dari aset-aset lainnya pada suatu entitas. Hal ini dikarenakan perolehan aset tak berwujud sering kali dilakukan secara gabungan dengan perolehan aset tetap sehingga diperlukan kehati-hatian dalam mengidentifikasi aset tak berwujud. Misalnya pengadaan gabungan *software* komputer dan *hardware*, *software* komputer dapat diidentifikasikan sebagai aset tak berwujud jika *software* komputer tersebut tetap dapat digunakan tanpa tergantung pada *hardware*nya. Ataupun sebaliknya *hardware* komputer yang diperoleh secara gabungan tersebut dapat dioperasikan tanpa adanya *software* komputer tersebut. Jika *software* komputer dan

hardware tidak dapat dipisahkan maka nilai perolehan *software* tersebut tidak dapat diakui sebagai aset tak berwujud melainkan dikapitalisasi pada nilai *hardware* tersebut.

2. Dapat dikendalikan, dikuasai atau dimiliki entitas

Kriteria kedua yang harus dipenuhi yaitu pengendalian. Aset tak berwujud dimiliki dengan harapan akan memberikan manfaat ekonomi dimasa mendatang, untuk membatasi intervensi pihak lain maka harus diberikan batasan atas penguasaan aset tersebut. Ketika entitas dapat memberikan batasan kepada pihak lain untuk mengakses aset tersebut maka suatu aset telah memenuhi kriteria kedua pengakuan aset tak berwujud. Jika suatu aset telah dapat diidentifikasi tetapi tidak dapat dikuasai oleh entitas maka aset tersebut tidak dapat diakui sebagai aset tak berwujud.

3. Manfaat ekonomi masa depan

Perolehan suatu aset secara umum diharapkan akan memberikan manfaat ekonomis dan jasa potensial di masa mendatang. Demikian juga perolehan aset tak berwujud, diharapkan memberi manfaat di masa mendatang sehingga menjadi salah satu kriteria pengakuan aset tak berwujud. Manfaat yang diperoleh atas aset tak berwujud dapat berupa penerimaan negara karena adanya pemindahtanganan aset tersebut, selain itu pengadaan aset tak berwujud diharapkan dapat memberikan penghematan biaya karena adanya peningkatan kualitas pelayanan yang berbanding terbalik dengan kebutuhan tenaga kerja.

2.3 Perlakuan Akuntansi Aset Tak Berwujud

Kebijakan akuntansi terkait aset tak berwujud dibagi berdasarkan pengakuan, pengukuran, penghentian, serta penyajian dan pengungkapan yang dijelaskan di bawah ini.

2.3.1 Pengakuan

Aset tak berwujud dapat diakui jika telah menunjukkan bahwa pengeluaran atas aset tersebut telah memenuhi definisi aset tak berwujud dan kriteria aset tak berwujud. Pengakuan tersebut berlaku untuk pengeluaran saat pengakuan awal maupun setelah perolehan.

a. Pengakuan aset tak berwujud diperoleh secara internal

Perolehan aset tak berwujud dapat dilakukan secara internal, namun masih sering terjadi kekeliruan dalam pengakuan aset tak berwujud yang diperoleh secara internal (Wardhani, 2021). Jika suatu aset tak berwujud diperoleh secara internal maka akan diklasifikasi berdasarkan tahapan-tahapan, yaitu tahapan penelitian dan pengembangan. Tahapan penelitian merupakan tahapan awal dalam pembentukan suatu aset yang tidak dapat diketahui tingkat keberhasilan dalam menghasilkan manfaat ekonomi dimasa mendatang. Hal ini mengakibatkan seluruh kegiatan dan pengeluaran yang terjadi dalam tahapan penelitian/riset tidak diakui sebagai aset tak berwujud melainkan akan diakui sebagai beban. Sementara itu, tahapan pengembangan merupakan tahapan lanjutan dari tahap riset, pada tahapan ini telah dapat diketahui bahwa aset yang dihasilkan akan memberikan manfaat ekonomis di masa mendatang, sehingga segala pengeluaran internal yang terjadi karena aktivitas pengembangan dapat dikapitalisasi sebagai aset tak berwujud.

Untuk menentukan suatu aktivitas atau kegiatan diakui sebagai tahapan penelitian atau tahapan pengembangan diperlukan suatu titik *cutoff*. Jika entitas tidak dapat membedakan tahap penelitian/riset dengan tahap pengembangan terkait aktivitas atau kegiatan yang membentuk aset tak berwujud, maka seluruh pengeluaran atas aktivitas/kegiatan tersebut diakui sebagai beban sehingga tidak dapat dikapitalisasi sebagai aset tak berwujud. Selain perolehan aset tak berwujud secara internal dengan dibiayai sendiri, perolehan aset tak berwujud juga dapat diperoleh dengan dibiayai oleh instansi lain. Pengeluaran atas penelitian yang dibiayai oleh pihak lain akan dicatat oleh pemilik anggaran sebagaimana konsep belanja yang berlaku dalam pemerintah. Namun demikian pemilik anggaran tidak dapat langsung mengakui aset tak berwujud tersebut kecuali jika telah memenuhi pengakuan aset tak berwujud.

Secara umum pengakuan aset tak berwujud memiliki perlakuan yang sama, namun terdapat beberapa perlakuan khusus yang perlu diperhatikan dalam pengakuan aset tak berwujud berupa *software* komputer. Pengakuan *software* komputer sebagai aset tak berwujud harus dilihat berdasarkan tiga aspek pembeda yaitu perolehan, pemanfaatan dan masa manfaatnya. Berdasarkan perolehan, *software* komputer diperoleh dari pengembangan secara internal dan secara eksternal yaitu melalui pihak ketiga. Yang dapat diakui sebagai aset tak berwujud adalah hasil pengembangan dari pihak ketiga sedangkan hasil pengembangan sendiri tidak dapat diakui sebagai aset tak berwujud dikarenakan kesulitan untuk menentukan nilai yang andal atas *software* komputer tersebut. Berdasarkan tujuan pemanfaatan, *software* komputer dikategorikan untuk digunakan sendiri dan untuk

dijual/diserahkan kepada pihak lain. *Software* komputer yang dapat diakui sebagai aset tak berwujud adalah *software* komputer yang dimiliki untuk digunakan sendiri, jika *software* komputer yang dimiliki untuk tujuan diserahkan kepada pihak lain maka tidak dapat diakui sebagai aset tak berwujud melainkan dicatat sebagai persediaan. Berdasarkan masa manfaat, *software* komputer dapat dikapitalisasi sebagai aset tak berwujud jika lebih dari 12 bulan, sedangkan aset tak berwujud yang memiliki masa manfaat kurang dari 12 bulan tidak dapat dikapitalisasi melainkan diakui sebagai beban.

Dengan demikian, *software* komputer dapat diakui sebagai aset tak berwujud jika diperoleh dari pihak ketiga, dengan pemanfaatan untuk digunakan sendiri dan masa manfaat lebih dari 12 bulan.

2.3.2 Pengukuran

Pada pengukuran aset tak berwujud terdiri atas pengukuran awal dan pengukuran setelah perolehan. Pengukuran awal dinilai sebesar biaya perolehan, apabila biaya perolehan tidak tersedia maka menggunakan nilai wajar. Misalnya perolehan aset tak berwujud dalam bentuk hibah yang tidak diketahui nilai perolehan maka akan diestimasi berapa nilai wajar atas aset tak berwujud tersebut pada tanggal perolehan. Pengukuran setelah perolehan pada aset tak berwujud tidak jauh berbeda dengan pengukuran atas aset tetap yaitu menggunakan pendekatan *cost method*. Pengeluaran yang terjadi setelah perolehan dapat dikapitalisasi sebagai aset tak berwujud jika atas pengeluaran tersebut menambah sisa umur manfaat ekonomis atau meningkatkan nilai guna dalam bentuk peningkatan kapasitas, efektivitas, dan efisiensi. Jika terdapat pengeluaran setelah perolehan aset

tak berwujud untuk tujuan pemeliharaan dan menambah manfaat ekonomi maka seluruh pengeluaran tersebut dapat dikapitalisasi sebagai bagian dari aset tak berwujud. Contoh pengeluaran setelah perolehan sering terjadi atas aset tak berwujud berupa *software* komputer yaitu pengeluaran untuk *upgrade* menjadi versi terbaru. Selain itu, pengeluaran setelah perolehan juga sering terjadi pada aset tak berwujud berupa lisensi. Lisensi menurut Pasal 1 angka 20 UUHC adalah “izin tertulis yang diberikan oleh pemegang hak cipta atau pemilik hak terkait kepada pihak lain untuk melaksanakan hak ekonomi atas ciptaannya atau produk hak terkait dengan syarat tertentu”. Pengeluaran setelah perolehan lisensi dapat dikapitalisasi jika memberikan manfaat lebih dari 12 bulan.

- Amortisasi aset tak berwujud

Berdasarkan masa manfaat aset tak berwujud dikategorikan atas masa manfaat terbatas dan tidak terbatas. Aset tak berwujud dengan masa manfaat tidak terbatas tidak diperlukan amortisasi sedangkan dengan masa manfaat terbatas diperlukan amortisasi selama masa manfaat dengan asumsi nilai residu aset tak berwujud tersebut habis. Adapun metode amortisasi aset tak berwujud sesuai dengan PMK Nomor 251/PMK.06/2015 pasal 17 dilakukan dengan menggunakan metode garis lurus. Amortisasi setiap periode akan diakui sebagai beban amortisasi dan disajikan dalam Laporan Operasional pada bagian beban operasional.

Masa manfaat aset tak berwujud ditentukan dengan dibatasi oleh ketentuan hukum, peraturan dan kontrak yang berlaku. Pada pemerintah pusat masa manfaat berpedoman pada Keputusan Menteri Keuangan Nomor 81/KM.6/2018 tentang Perubahan Atas Keputusan Menteri Keuangan Nomor 620/KM.6/2015 tentang

Masa Manfaat Dalam Rangka Amortisasi Barang Milik Negara berupa Aset Tak Berwujud pada Entitas Pemerintah Pusat. Dengan tabel masa manfaat sebagaimana ditampilkan pada tabel II.1

Tabel II.1 Masa Manfaat Aset Tak Berwujud

Kelompok Aset Tak Berwujud	Masa Manfaat (tahun)
<i>Software</i> komputer	4
<i>Franchise</i>	5
Lisensi, Hak Paten Sederhana, Merk, Desain Industri, Rahasia Dagang, Desain Tata Letak Sirkuit Terpadu	10
Hak Ekonomi Lembaga Penyiaran, Paten Biasa, Perlindungan Varietas Tanaman Semusim	20
Hak Cipta Karya Seni Terapan, Perlindungan Varietas Tanaman Tahunan	25
Hak Cipta atas Ciptaan Gol.II, Hak Ekonomi Pelaku Pertunjukan, Hak Ekonomi Produser Fonogram	50
Hak Cipta atas Ciptaan Gol. I	70

Sumber: Keputusan Menteri Keuangan Nomor 81/KM.6/2018

- Penghentian dan Pelepasan

Suatu aset tak berwujud dihentikan penggunaannya dengan masih mempertimbangkan manfaat ekonomis di masa mendatang maka sisa nilai tercatat atas aset tersebut akan di reklasifikasi pada pos aset lain-lain. Jika aset tak berwujud dihentikan secara permanen maka harus dikeluarkan dari neraca dan diungkapkan dalam Catatan Atas Laporan Keuangan (CALK). Dalam hal penghentian aset tak

berwujud secara permanen dikarenakan sudah tidak memiliki manfaat ekonomis di masa depan maka sisa nilai tercatat harus diakui sebagai beban dan disajikan dalam Laporan Operasional. Penghentian secara permanen dilakukan sesuai dengan ketentuan perundang-undangan yang mengatur tentang pengelolaan BMN. Dalam kondisi pelepasan dengan cara dijual maupun ditukarkan maka selisih harga jual dan pertukaran dengan nilai tercatat aset tak berwujud akan diakui sebagai kerugian atau keuntungan non operasional dan disajikan dalam laporan operasional. Gambar II.1 merupakan ilustrasi Jurnal penghapusan/penghentian aset tak berwujud.

Gambar II.1 Ilustrasi Jurnal Penghentian Aset Tak Berwujud

No	Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
	XXX	<i>Kas di Kas Umum Negara/Daerah</i>	XXX	
	XXX	<i>Akumulasi Amortisasi Aset Tak Berwujud</i>	XXX	
	XXX	<i>Aset Tak Berwujud</i>		XXX
	XXX	<i>Surplus/Defisit Pelepasan Aset Non Lancar</i>		XXX

Sumber: Buletin Teknis nomor 17

2.3.3 Penyajian dan Pengungkapan

Nilai tercatat dalam neraca untuk aset tak berwujud disajikan secara neto, yaitu sebesar selisih harga perolehan dengan akumulasi amortisasi. Adapun aset tak berwujud disajikan dalam neraca pada pos aset lainnya sebagaimana Ilustrasi PSAP 01.B pada Lampiran II.2 (KSAP, 2021).

Gambar II.2 Ilustrasi Penyajian Aset Tak Berwujud pada Neraca

46	Aset Lainnya		
47	Tagihan Penjualan Angsuran	xxx	xxx
48	Tuntutan Ganti Rugi	xxx	xxx
49	Kemitraan dengan Pihak Ketiga	xxx	xxx
50	Aset Tak Berwujud	xxx	xxx
51	Aset Lain-Lain	xxx	xxx
52	Jumlah Aset Lainnya (47 s/d 51)	<u>xxx</u>	<u>xxx</u>
53			
54	JUMLAH ASET	xxx	xxx

Sumber: Ilustrasi Lampiran I.02 PSAP 01.A PP Nomor 71 Tahun 2010

Dalam bagian pengungkapan terdapat beberapa poin yang harus dirinci oleh entitas yang terdiri dari:

1. Pos aset tak berwujud yang signifikan
2. Masa manfaat aset tak berwujud, Jika masa manfaat terbatas diungkapkan tingkat dan metode amortisasi yang digunakan atau masa manfaatnya
3. Nilai tercatat bruto dan akumulasi amortisasi pada awal dan akhir periode
4. Aset tak berwujud yang mengalami penurunan nilai yang signifikan
5. Pengungkapan jika terdapat penghentian atau pelepasan aset tak berwujud
6. Perubahan dan alasan perubahan terhadap periode dan metode amortisasi
7. Keberadaan aset tak berwujud jika dimiliki bersama dengan entitas lain

Selain diatas, seluruh pengeluaran yang terjadi karena adanya aktivitas penelitian yang diakui sebagai beban pada tahun berjalan juga harus diungkapkan dalam laporan keuangan.